

PROCESSO - A. I. N.º 298616.0003/16-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SEARA ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDOS - SEARA ALIMENTOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0162-03/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15/10/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0215-11/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. **a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA.** I) ENERGIA ELÉTRICA. Estabelecimento comercial não usa crédito na aquisição de energia elétrica; II) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Existência de valores de ICMS não utilizados pelo contribuinte, como também de operações de devolução de mercadorias não consideradas no levantamento fiscal. Item subsistente em parte; III) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Comprovado que as mercadorias arroladas no levantamento fiscal são embalagens. Reconhecido pelo autuante que na apuração do débito não considerou a proporção entre as saídas isentas e não tributáveis, gerando incerteza no lançamento. Infração NULA; IV) CRÉDITO PRESUMIDO. VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO. Comprovado que o autuante não considerou mercadorias que fazem jus ao benefício do crédito presumido, previsto no Decreto nº 7799/00. Item improcedente; **b) FALTA DE ESTORNO.** I) SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Comprovado a existência de devoluções não consideradas no levantamento dos estornos de créditos. Infração insubsistente; II) CRÉDITO SUPERIOR AO DETERMINADO PELA LEGISLAÇÃO. Trata-se de crédito outorgado na legislação do Estado de origem das mercadorias, regulamentadas em normas estaduais e, em consequência, com carga tributária aquém ao valor do imposto recolhido e destacado no documento fiscal, cujo crédito fiscal foi apropriado em sua inteireza pelo adquirente, visto que o recorrente não realizou o estorno da parte correspondente ao benefício fiscal, razão do lançamento de ofício em espécie. Infração subsistente. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Mantida a Decisão. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria quanto à infração 2.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0162-03/17, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido, consoante art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte que inconformado com a referida Decisão apresenta a peça recursal, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$4.159.134,34, em razão da constatação de

quatorze irregularidades, sendo objeto do Recurso de Ofício as infrações 5, 9, 11 e 12, e objeto do Recurso Voluntário as exações 2 e 8, as quais são descritas a seguir:

Infração 2 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS de R\$748.239,65, relativo a aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias, sob CFOP 1.252 e 1.253, nos meses de fevereiro a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015;

Infração 5 - Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS de R\$43.322,81, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, tendo em vista tratar-se de contribuinte signatário do Termo de Acordo Atacadista (Dec. nº 7.799/2000) e, quando da realização de operações interestaduais, faz jus aos créditos presumido de 16,667% do valor do ICMS incidente sobre essas saídas, porém, quando da devolução dessas mercadorias, obrigatoriamente, deve estornar o valor lançado a maior do crédito de ICMS calculado pela alíquota de 12%, o que não ocorreu;

Infração 8 - Utilização indevida de créditos fiscais de R\$1.866.877,52, relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75, tendo os cálculos de estorno de crédito sido efetuados de acordo com o determinado no Decreto nº 14.213/2012, que dispõe sobre a vedação de créditos fiscais quando não autorizados por convênio ou protocolo;

Infração 9 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS de R\$266.818,89, em razão do estorno a menos dos créditos de ICMS oriundos de mercadorias sujeitas à Antecipação Tributária, a exemplo de produtos comestíveis resultantes de abate de aves, gado bovino, e suíno;

Infração 11 - Utilização indevida crédito fiscal de ICMS de R\$8.367,26, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de março, agosto a outubro e dezembro de 2015;

Infração 12 - Utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS de R\$2.859,31, em valor superior ao permitido na legislação em vigor, tendo em vista que o contribuinte, por ser signatário do Termo de Acordo Atacadista, apropriou-se de valor, a maior, do crédito presumido de 16,667% do valor do ICMS de saídas de mercadorias em operações interestaduais, no mês de fevereiro de 2015.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$4.026.392,34, após rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, indeferir o pedido de diligência e consignar que as infrações 1, 3, 4, 6, 7, 10, 13 e 14 não foram objeto de impugnação pelo sujeito passivo, diante das seguintes razões:

Quanto à infração 2, relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias.

[...]

Depois de compulsar os elementos que emergiram do contraditório em torno desse item da autuação, constato que a questão a ser dirimida reside em se definir se a unidade autuada é um estabelecimento industrial ou não. Em sendo uma indústria, sendo a energia elétrica adquirida consumida no processo de industrialização a constituição do crédito fiscal estaria amparada pela alínea “b”, do inciso II, do art. 33, da LC nº 87/96.

Ao se aquilatar os dados cadastrais do estabelecimento autuado no CAD-ICMS-BA se constata claramente se tratar de estabelecimento que não exerce qualquer atividade de industrialização, como já comentado.

Por seu turno, a alegação defensiva de que a energia elétrica foi utilizada em processo de industrialização em extensão do seu estabelecimento produtor para dar continuidade do processo industrial da empresa, tais como o resfriamento e o congelamento de alimentos para conservação, passando os produtos por diversas etapas até que chegue ao consumidor final, com condições ideais para consumo, não há como prosperar. Primeiro, porque a legislação tributária estadual não prevê a equiparação do autuado a estabelecimento industrial no caso em tela, bem como, para fins do ICMS são autônomos os diversos estabelecimentos de uma empresa e possuem escrituração fiscal própria. Segundo, a conservação de mercadorias perecíveis em câmaras frigoríficas para sua preservação não se constitui atividade transformadora industrial, eis que, mais do que evidente, os produtos são apenas conservados, ou seja, o armazenamento frigorificado tem como exclusiva finalidade a manutenção das condições em que foram industrializados, portanto, processo já findo.

Saliento que mesmo se o estabelecimento fosse equiparado a industrial, ainda assim, não faria jus a apropriação dos créditos fiscais decorrente das aquisições de energia elétrica, uma vez que sua utilização não foi destinada a industrialização. Tanto é assim, que ao tratar do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, o Parágrafo Único do art. 46, do Código Tributário Nacional - CTN, qualifica como industrializado o produto submetido a qualquer operação que o aperfeiçoe para consumo. Logo, há de se depreender que uma simples frigorificação para coibir a deterioração de um produto se configure em aperfeiçoamento para o consumo.

Convém também registrar que o Laudo Técnico para Crédito do ICMS para Fatura de Energia Elétrica, bem como cópia do Contrato Social da Seara Alimentos S.A. acostados aos autos pelo Impugnante não se constituem comprovação para a alegada industrialização, portanto, também ineficazes para elidir a autuação.

Entendo restar caracterizada a infração, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, no art. 33, inciso II, alínea “b”, somente permite o crédito de energia elétrica por empresas comerciais a partir de 1º de janeiro de 2020.

Concluo pela subsistência da Infração 02.

No tocante à infração 5, a JJF concluiu pela improcedência da exação em razão de:

[...]

O sujeito passivo sustentou em suas razões de defesa que a acusação fiscal não merece prosperar, por ter estornado o valor do crédito presumido relativo às devoluções e o fez na apuração do crédito, de modo que subtraiu do valor presumido a ser lançado no RAICMS o valor a ser estornado relativo às devoluções. Apresentou dados do mês de janeiro de 2014 para comprovar os fatos, aduzindo que tal situação se repete em todos os meses para os quais o Autuante alega que teria deixado de estornar o valor do crédito presumido relativos às devoluções - Doc nº 07. Sustentou restar claro que não houve qualquer infração à legislação tributária, destacando que apenas optou por lançar no RAICMS o valor final do crédito presumido apurado no período, incluindo o estorno presumido relativo às devoluções em seu cálculo, de modo que o valor do crédito presumido relativo às devoluções foi integralmente estornado quando do cálculo do crédito presumido apurado na competência.

O autuante ao prestar informação fiscal assinalou que ao analisar a documentação apresentada pelo Defendente, bem como os Levantamentos Fiscais que geraram a mencionada Infração, considerando que, de fato, no levantamento fiscal não foi abatido do valor do crédito presumido das saídas interestaduais, exercícios de 2014 e 2015, o valor do estorno de créditos das suas respectivas devoluções, em concordância com o contribuinte, asseverou ser favorável ao julgamento como Improcedente desta Infração 05.

Assim, depois de examinar os elementos que compõem esse item da autuação, constato que assiste razão ao Autuante ao reconhecer que em seu levantamento fiscal não abateu do valor crédito fiscal presumido das saídas interestaduais o valor dos estornos de créditos das respectivas devoluções.

Nestes termos, não mais remanescendo qualquer lide em torno dessa questão, concluo pela insubsistência da Infração 05.

Em relação à infração 8, sob acusação de utilização indevida de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75, a JJF concluiu que:

[...]

Constata-se nos autos que os créditos glosados no presente Auto de Infração decorrem das remessas constantes em notas fiscais emitidas por filiais do autuado, localizados nos Estados do Pernambuco, Goiás e Minas Gerais, e foram observados os limites de admissibilidade de uso do crédito para cada mercadoria, nos termos do Anexo único do Dec. nº 14.213/12.

Em relação aos fundamentos jurídicos apresentados nas de defesa mencionando que autuação ofendeu o princípio da não-cumulatividade, convém registrar que o art. 155, inciso II, da CF/88 estabelece a competência dos Estados e Distrito Federal para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a não-cumulatividade do ICMS é prevista em sua §2º do aludido dispositivo, estatuinto a compensação no que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Entretanto, em seu inciso II traz uma limitação ao direito de crédito, relativamente às operações isentas e com não incidência, ou seja, nestes casos, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes ou acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores.

É evidente que essa limitação tem como finalidade a garantia da efetividade do direito à não-cumulatividade, haja vista que impede a utilização de crédito fiscal inexistente. Com base nessa regra de vedação de crédito fiscal considerado ilegítimo é que o Estado destinatário não se sentiu obrigado a assumir o ônus do benefício fiscal oferecido pelo Estado remetente.

Consta dos autos que o direito legal do contribuinte e que foi perfeitamente respeitado conforme se vê da planilha de cálculos à fl. 513 a 575, onde está claramente demonstrado que foram considerados os créditos, apenas não foi admitido no percentual pretendido pelo defendente, por força do que dispõe o anexo único do Dec. nº 14.213/12.

O entendimento que prevalece nas decisões deste CONSEF é de que o Dec. nº 14.213/12 não afronta qualquer dispositivo legal ou constitucional, pelo contrário, visa justamente, garantir a aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS à luz da interpretação sistemática e teleológica que vem sendo aplicada pelo STF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0282-11/16 e CJF Nº 0190-11/13.

No tocante aos argumentos alinhados pelo Sujeito Passivo que permeiam discussão de matéria afeita à eventual inconstitucionalidade do Dec. Estadual nº 14.213/2012, convém registrar que o art. 167, do RPAF-BA/99, assim determina:

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

- I - a declaração de inconstitucionalidade;*
- II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*
- III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”*

Logo, observados os termos da norma insculpida no art. 167, acima transcritos, vê-se que foge à competência deste colegiado e dos seus julgadores a apreciação e decisão em matéria que envolva a declaração de inconstitucionalidade.

Assim, nestes termos, mantenho a Infração 08.

No que diz respeito à infração 9, a JJF concluiu como subsistente em parte a exação, visto que:

A Infração 09 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Esta infração se refere ao estorno a menos dos créditos de ICMS oriundos de mercadorias sujeitas à Antecipação Tributária, a exemplo de produtos comestíveis resultantes de abate de aves, gado bovino e suíno.

O defendente impugnou a autuação aduzindo que no levantamento fiscal, o valor de R\$71.291,01 não foi utilizado quando da apuração dos valores creditados indevidamente no mês de outubro de 2015.

O autuante assinalou que isto se justifica, a princípio, visto que aquele valor não foi considerado porque o Contribuinte o escriturou como estorno de crédito de mercadorias isentas e separadamente. Observou que no decorrer da fiscalização, solicitou esclarecimentos a respeito desses estornos de créditos. Não houve atendimento aos nossos pedidos, e por isso tal crédito fiscal não foi lançado.

O autuante esclareceu ainda que ao contrário do que afirmou a defesa, não se trata de Estorno de Créditos de “Embutidos”, visto que, no período analisado, tais mercadorias foram retiradas da sujeição à antecipação tributária quando do seu ingresso. Entretanto, observou que a afirmação do Contribuinte está correta, e por isso, efetuou o ajuste no mês de outubro de 2015, incluindo aquele valor que resultou no saldo devido, neste mês, permanece R\$971,16.

Com relação à diferença apontada no mês de dezembro de 2015, explicou que os valores são oriundos de devolução de mercadorias sujeitas à antecipação tributária e as notas fiscais emitidas se referem ao cancelamento de operações neste Estado. Disse ter constatado que o contribuinte indevidamente se debitou nas saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Observou que, quando da análise do Crédito Indevido de Substituição Tributária, não tinha conhecimento dessa operação porque os valores são indicados a partir da parametrização efetuada no SIAF e que de posse dos documentos fiscais acolheu o argumento da defesa e excluiu o valor da Infração 09. Discordou do pedido da defesa para o cancelamento integral da Infração 09, consignando que o valor remanescente, após ajustes necessários, ficou reduzido para R\$188.627,27, conforme Planilha que anexa à fl. 2928.

Revelou também que os valores dos meses de janeiro e fevereiro, não foram questionados pelo impugnante, destacando que retificou apenas o mês de outubro de 2015, e excluiu o mês de dezembro do Exercício de 2015.

Depois de examinar as intervenções efetuadas pelo Autuante que resultaram nos ajustes e na redução da exigência inicialmente lançada, constato que foram lastreadas nas comprovações apresentadas pelo Impugnante.

Acolho o novo demonstrativo elaborado pelo autuante acostado à fl. 2928, que reduz o valor do débito para R\$188.626,27.

Concluo pela subsistência parcial da Infração 09.

Na infração 11, a qual trata da utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, a JJF concluiu que:

[...]

Ao compulsar as peças que compõem esse item da autuação constato que, efetivamente, as mercadorias objeto da autuação referem-se a aquisições de embalagens que dão direito ao crédito, na forma preconizada pela legislação de regência, ou seja, os artigos 309 e 312 do RICMSBA/12, in verbis:

[...]

Como se depreende dos dispositivos supra reproduzidos, ocorrendo saídas de mercadorias isentas ou não tributáveis o contribuinte deve promover o estorno proporcional, aspecto reconhecido pelo autuante como não considerado no levantamento fiscal que apurou a exigência fiscal.

Assim, diante do reconhecimento pelo Autuante do equívoco cometido no levantamento fiscal, constato que esse item da autuação, por não conter elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, restou inquinado de nulidade, ao teor da alínea “a”, do inciso IV, do art. 18, do RPAF-BA/99.

Nestes termos, concluo pela nulidade da Infração 11 e recomendo à Autoridade Fazendária providenciar a programação de uma nova ação fiscal no estabelecimento, ora autuado, para apuração da irregularidade a salvo de erro.

No que tange à infração 12, a JJF concluiu pela improcedência da exação sob a seguinte fundamentação:

A Infração 12 cuida da utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor. Nesta infração foi apurado que o contribuinte, por ser signatário do Termo de Acordo Atacadista, apropriou-se de valor a mais, do crédito presumido de 16,667% do valor do ICMS de saídas de mercadorias em operações interestaduais.

Em sede de defesa o Autuado alegou que o levantamento fiscal não considerou que diversas mercadorias arroladas fazem jus ao benefício do crédito presumido, cujo crédito fora reconhecido em outras notas fiscais com mercadorias idênticas pelo autuante e acostou aos autos demonstrativo comprovando que a integralidade do crédito fiscal apropriado tem respaldo no Dec. nº 7.799/00.

O Autuante revelou que depois da análise da documentação apresentada pela defesa concordou com as alegações defensivas e pugnou pela improcedência da Infração 12.

Assim, tendo em vista que, depois das razões de defesa apresentadas e da manifestação do Autuante não mais remanescer qualquer lide em torno da acusação fiscal, resta evidenciado nos autos o não cometimento, pelo Impugnante, da irregularidade apontada.

Nestes termos, concluo pela insubsistência da Infração 12.

Assim, a JJF concluiu pela procedência parcial do Auto de Infração, no montante de R\$4.026.392,34, recorrendo de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, de fls. 3.141 a 3.196 dos autos, inicialmente, o recorrente apresenta as seguintes alegações preliminares:

- 1º) Nulidade do Auto de Infração por ausência de cópia dos Termos lavrados na ação fiscal;
- 2º) Suspensão do PAF por força de Decisão do STF – Repercussão Geral, pois, cumpre observar que o objeto da Infração 8 é o mesmo do Recurso Extraordinário nº 628.075/RS, nos autos do qual o Ilustre Min. Edson Fachin determinou a suspensão de todos os processos que versam sobre Guerra Fiscal em todo território nacional em virtude do reconhecimento de repercussão geral pelo STF, nos termos do artigo 1.035, § 5º, do Código de Processo Civil/2015. Assim, segundo o recorrente, mostra-se imperiosa a suspensão do processo administrativo até o julgamento definitivo do supracitado processo judicial.
- 3º) Que o Auto de Infração, no que diz respeito à infração 8, merece ser anulado porque: i) o agente fiscal subscritor da autuação não é dotado de competência para a sua lavratura e ii) o recorrente é parte ilegítima para figurar no lançamento considerando a decisão proferida pelo STF nos autos da ADIN nº 3.246-1-PA.

Diz que o fato do Auto de Infração estar fundamentado no Decreto nº 14.213/12, em nada afeta a ilegitimidade passiva do recorrente para responder pelo suposto crédito tributário supostamente não recolhido pelos remetentes das mercadorias ou a incompetência do Estado da Bahia para exigir este valor, uma vez que o citado Decreto, ao determinar a glosa do crédito na exata diferença do valor supostamente não recolhido pelo remetente das mercadorias, tenta legitimar a indevida exigência deste valor do recorrente pelo Estado da Bahia.

Alega que jamais realizou qualquer ato comissivo ou omissivo passível de ser causa de sua eventual responsabilidade, porque ao comprar as mercadorias não colaborou com as atividades

realizadas pelo remetente das mercadorias relacionadas ao suposto aproveitamento de benefício fiscal. Assim, se efetivamente existiu alguma infração esta foi unicamente praticada pelo remetente das mercadorias, que supostamente aproveitou o supracitado benefício fiscal em seu favor, sendo inadmissível e injusto imputar a adquirente qualquer responsabilidade especialmente quando a concessão do benefício fiscal não lhe trouxe qualquer vantagem econômica.

4º) Sustenta que, para que o presente lançamento fosse válido sob a ótica do no Decreto nº 14.213/2012, a autoridade fiscal deveria ter comprovado que os remetentes das mercadorias eram detentores dos benefícios fiscais listados no Anexo Único do referido diploma legal. Caso contrário, não se pode presumir que as mercadorias adquiridas pelo recorrente foram beneficiadas com incentivo fiscal de ICMS, pois, o fato de existir uma lista com os benefícios fiscais existentes nos demais Estados, não exime o autuante de investigar o caso concreto para certificar que as mercadorias adquiridas pelo recorrente foram contempladas, de fato, com benefícios fiscais do ICMS, de modo que o item 8 do Auto de Infração deve ser declarado nulo, ante a precariedade do levantamento fiscal

No mérito, o apelante aduz a legitimidade do crédito apropriado relativo à aquisição de energia elétrica, inerente à infração 2, indevidamente considerado pelo fisco como utilizada na comercialização das mercadorias, pois, para o desenvolvimento de suas atividades no país, a empresa conta com diversos estabelecimentos industriais e de centros de distribuição localizados em várias unidades da Federação, dentre os quais, o estabelecimento autuado, cuja atividade principal é o comércio atacadista dos produtos alimentícios, que depende da energia elétrica para a continuidade do processo industrial da empresa, tais como o resfriamento e o congelamento de alimentos para conservação, passando os produtos por diversas etapas até que chegue ao consumidor final, em condições ideais para consumo.

Assim, em razão disto, faz jus ao crédito de ICMS incidente sobre as faturas de energia elétrica, nos termos do artigo 33, inciso II, “b” da Lei Complementar nº 87/1996, c.c. o artigo 309, inciso IV, alínea “b” do RICMS/BA, posto que a energia consumida pelo recorrente é essencial para a continuidade do processo industrial da empresa como um todo.

Cita que, nesse sentido, o STJ já decidiu que o centro de distribuição é uma extensão do estabelecimento industrializador, de modo que assim deve ser considerado para todos os fins (REsp 1109298/RS). Sendo assim, é evidente que as atividades desenvolvidas por estabelecimentos frigoríficos, tais como congelamento, resfriamento e frigorificação, ainda que esses estabelecimentos sejam classificados como “comércio atacadista”, estão compreendidas no conceito jurídico de industrialização e, por este motivo, a energia elétrica consumida nestas atividades possibilita a tomada de crédito de ICMS pelo contribuinte nos termos do art. 33, II, “b”, da LC 87/96, c.c. o art. 309, IV, “b”, do RICMS/BA.

Diz que, superados os argumentos acerca da possibilidade de apropriação de crédito relativo à aquisição de energia elétrica pelo estabelecimento autuado, considerando que nem toda energia elétrica consumida pelo estabelecimento está relacionada ao processo industrial, confeccionou laudo técnico (doc. 2, defesa), com a finalidade de determinar qual o consumo médio de energia elétrica para a área considerada como não produtiva, para fins de expurgo, quando da apropriação do crédito de ICMS no estabelecimento.

Em seguida, o recorrente sustenta a legitimidade dos créditos fiscais relativos às entradas interestaduais, inerente à infração 8, pois entende que para existir infração a legislação baiana, o recorrente deveria ter obtido algum tipo de vantagem econômica decorrente da concessão de benefício fiscal concedido por outro Estado, equivalente ao suposto Crédito Presumido que beneficia o remetente, o que não ocorreu, eis que suportou nas operações o ICMS calculado à alíquota de 12%. Além disto, a fiscalização não provou ter o remetente optado pelo crédito presumido ou qualquer tipo de benefício fiscal e em razão disto ter ocorrido a suposta falta de cobrança do imposto pelo Estado remetente das mercadorias, sendo mais um motivo que

demonstra a improcedência da acusação.

Destaca, ainda, que o Auto de Infração também merece ser cancelado, porque além de não ter existido qualquer vantagem econômica para o recorrente e nenhuma prova da utilização do benefício fiscal pelo remetente das mercadorias, o suposto crédito presumido não está abrangido pelo artigo 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal, pois pode ser apurado na legislação concessiva do crédito presumido como um crédito substitutivo ao crédito do ICMS das entradas, para ser utilizado como técnica de aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade, ou seja, os referidos créditos podem não representar uma vantagem econômica para o fornecedor ou um incentivo redutor de encargo, caracterizando-se apenas por representar uma técnica para a aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS.

Portanto, segundo o recorrente, a infração merece ser cancelada, por representar créditos aproveitados no “montante cobrado nas anteriores operações” para fins de compensação com seus débitos, conforme garante o Princípio da Não-Cumulatividade previsto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal.

Registra, ainda, a impossibilidade de o Estado da Bahia desconsiderar a validade do crédito presumido previsto na legislação do Estado de origem das mercadorias, uma vez que o crédito presumido está na própria legislação baiana, o que implicaria em ato imoral contrário ao Princípio da Moralidade, previsto no art. 37 da Constituição Federal, cuja diferença de tratamento entre mercadorias provenientes de outros Estados e as fabricadas no Estado da Bahia, se admitida, fere também o art. 152 da Carta Magna, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecerem diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Também, o impedimento ao crédito seria inconstitucional por ofender o Princípio da Isonomia, previsto no art. 250, II, da Constituição Federal, porque estariam sendo tratados distintamente contribuintes na mesma situação fiscal, tais sejam: os estabelecimentos fornecedores, localizados em outros Estados, e o estabelecimento baiano.

Diz que a infração também deve ser cancelada porque existe a presunção de validade do crédito presumido já que não existiu a declaração de inconstitucionalidade da legislação que a fundamenta.

de rigor o cancelamento da infração em vista do posicionamento atual dos Tribunais Superiores ao afastar do contribuinte a responsabilidade pela guerra fiscal travada entre dois entes federativos, na hipótese de concessão de benefício sem anuência do CONFAZ, do que transcreve julgados e doutrina.

Por fim, caso remanesçam dúvidas, requer: diligência e que seja provido o Recurso Voluntário para:

1. que seja declarado nulo o Auto de Infração, ante o descumprimento do requisito formal previsto no art. 41, I, do RPAF;
2. subsidiariamente, seja determinada a suspensão do processo administrativo, por força da decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº 628.075/RS, que determinou a suspensão de todos os processos que versam sobre Guerra Fiscal em todo o território nacional em virtude do reconhecimento de repercussão geral pelo STF, nos termos do art. 1.035, § 5º, do CPC;
3. que seja declarado nulo o Auto de Infração ante a ilegitimidade do recorrente e a falta de competência do Estado da Bahia para lavratura do presente Auto de Infração, quanto à infração 8;
4. que seja declarado nulo o Auto de Infração ante a acusação e levantamento fiscal precários, em virtude da não apuração da falta de cobrança do ICMS com relação à infração 8;
5. caso não sejam acolhidas as preliminares arguidas, seja, no mérito, julgado improcedente o Auto de Infração ante a comprovação da legitimidade dos créditos apropriados pelo

recorrente, conforme exaustivamente demonstrado alhures na presente impugnação;

6. caso remanesçam dúvidas, requer a baixa dos autos em diligência a fim de que sejam esclarecidas as matérias de fato, com a devida instrução do processo.

Requer, ainda, que todas as intimações e notificações sejam direcionadas ao advogado do recorrente, inclusive para se fazer presente no julgamento e realizar sustentação oral.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo dos débitos exigidos nas infrações 5, 9, 11 e 12 do lançamento de ofício, conforme previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância, em relação às infrações 2 e 8, do Auto de Infração, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF.

De início, quanto ao Recurso de Ofício, da análise das peças processuais, verifica-se que os valores exigidos com base nos levantamentos originais foram revisados e reformados pelo próprio autuante, em decorrência das razões de defesa apresentadas, cujas alegações do sujeito passivo foram também acolhidas pelo órgão julgador, de cujo resultado comungo, tendo em vista as provas documentais examinadas nos autos pelo autuante, o qual reconheceu:

1. que não abateu o valor dos estornos de créditos das respectivas devoluções, sendo improcedente a infração 5, relativa a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS proporcional às saídas com redução de base de cálculo;
2. a existência de valores de ICMS não utilizados pelo contribuinte, como também de operações de devolução de mercadorias, quanto à infração 9, relativa à utilização indevida de crédito fiscal, em razão do estorno a menos dos créditos de ICMS oriundos de mercadorias sujeitas à antecipação tributária, remanescendo o valor de R\$188.627,27, conforme planilha à fl. 2.928 dos autos;
3. que as mercadorias, objeto da autuação, referem-se a aquisições de embalagens que dão direito ao crédito e que, ocorrendo saídas de mercadorias isentas ou não tributáveis, o contribuinte teria direito proporcional, aspecto reconhecido pelo autuante como não considerado no levantamento fiscal para a exigência fiscal. Assim, diante equívoco cometido no levantamento fiscal, a JJF considerou nula a exação, por não conter elementos suficientes para se determinar com segurança a infração 11, que trata da utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo;
4. não considerou que diversas mercadorias arroladas fazem jus ao benefício do crédito presumido, previsto no Decreto nº 7799/00, cujo crédito fora reconhecido em outras notas fiscais com mercadorias idênticas, sendo, após análise da documentação anexada à defesa, improcedente a infração 12, relativa à utilização indevida de crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido na legislação.

Assim, entendo correta a Decisão e não dou provimento ao Recurso de Ofício.

Inerente às razões do Recurso Voluntário, inicialmente, quanto à pretensa nulidade do Auto de Infração por ausência de cópia dos Termos lavrados na ação fiscal, em que pese injustificadamente mantida nas razões recursais, corroboro com o quanto já consignado na Decisão recorrida de que tal alegação afigura-se desprovida de suporte fático, haja vista que constam dos autos, às fls. 22 a 38, cópia de Termos de Início de Fiscalização/Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, inclusive com ciência do sujeito passivo (fl. 38), o que demonstra pleno conhecimento do início da ação fiscal. Ademais, a ausência de tais termos não implica em nulidade do Auto de Infração, caso não comprovado prejuízo ao pleno exercício ao direito de defesa do contribuinte, o que não se configurou.

No tocante à alegação de ser imperiosa a suspensão do processo administrativo, por força de Decisão do STF, até o julgamento definitivo do Recurso Extraordinário nº 628.075/RS, há de se esclarecer que, na hipótese de julgamento em que haja valor remanescente de crédito tributário a ser executado, a PGE deverá analisar de mantê-lo sobrestado até a decisão final.

Sobre a pretensa nulidade da infração 8, em razão de: *i)* o agente fiscal subscritor da autuação não é dotado de competência para a sua lavratura e *ii)* o recorrente é parte ilegítima para figurar no lançamento considerando a decisão proferida pelo STF nos autos da ADIN nº 3.246-1-PA, há de registrar que o agente fiscal é competente para realizar o lançamento de ofício e o contribuinte é sujeito passivo legítimo, caso comprovado o crédito fiscal indevido, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, impedindo que o contribuinte utilize um crédito que, em verdade, não existe, já que a operação anterior não gerou pagamento do ICMS, como também em respeito ao pacto federativo de distribuição do ICMS.

Do exposto, considero ultrapassadas as preliminares de nulidade suscitadas.

No mérito, quanto à infração 2, alega o recorrente ser legítimo o crédito relativo à aquisição de energia elétrica consumida no estabelecimento autuado, cuja atividade principal é o comércio atacadista dos produtos alimentícios, que depende da energia elétrica para a continuidade do processo industrial da empresa, tais como o resfriamento e o congelamento de alimentos para conservação, passando os produtos por diversas etapas até que chegue ao consumidor final, em condições ideais para consumo. Cita que, nesse sentido, o STJ já decidiu que o centro de distribuição é uma extensão do estabelecimento industrial, de modo que assim deve ser considerado para todos os fins (REsp 1109298/RS).

Contudo, como bem frisado na Decisão recorrida a conservação de mercadorias perecíveis em câmaras frigoríficas para sua preservação não se constitui atividade industrial, eis que os produtos são apenas conservados, ou seja, o armazenamento frigorificado tem como exclusiva finalidade a manutenção das condições em que foram industrializados, portanto, processo já findo. Assim, admitindo-se a hipótese de o estabelecimento autuado ser considerado uma extensão do industrial, mesmo assim, o congelamento e resfriamento de alimentos para simples conservação do produto trata-se de uma atividade pós industrial, o qual não enseja o direito ao crédito do ICMS das aquisições de energia elétrica consumida neste sentido. Mantida a Decisão recorrida.

Por fim, inerente à infração 8, o recorrente sustenta a legitimidade dos créditos fiscais relativos às entradas interestaduais porque, além de não ter obtido qualquer vantagem econômica, não há prova da utilização do benefício fiscal pelo remetente das mercadorias, tendo em vista que pode ter sido apurado como um crédito substitutivo ao crédito do ICMS das entradas, para ser utilizado como técnica de aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade.

Trata-se de operações, em sua quase totalidade, de transferências para comercialização do estabelecimento do sujeito passivo localizado no Estado de Minas Gerais para o estabelecimento autuado, sob código 2.152.

Da análise da acusação e do levantamento fiscal, verifica-se que a infração gira em torno da aplicação do Decreto nº 14.213/12, que veda ao contribuinte adquirente estabelecido no Estado da Bahia a utilização do total de crédito destacado na nota fiscal relativamente às mercadorias contempladas com benefício fiscal não autorizado por convênio ou protocolo, permitindo apenas o limite de crédito indicado no seu Anexo Único, conforme a seguir:

Art. 1º Fica vedada a utilização de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais das mercadorias referidas no Anexo Único deste Decreto, contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 07 de janeiro de 1975.

§ 1º O crédito do ICMS relativo à entrada das mercadorias somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme estabelecido no Anexo Único deste Decreto.

É importante esclarecer que as limitações ao direito de crédito em relação às operações isentas ou com não-incidência, criadas pela própria Constituição Federal, têm a clara finalidade de garantir a

efetividade do princípio da não-cumulatividade, impedindo que o contribuinte utilize um crédito que, em verdade, não existe, já que a operação anterior não gerou pagamento do ICMS.

Registre-se que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que a redução de base de cálculo representa espécie de isenção fiscal parcial, admitindo, por conseguinte, o estorno proporcional do crédito de ICMS.

Se tratando de operações interestaduais, como no caso, a vedação à utilização do crédito se torna ainda mais relevante, pois se não houvesse qualquer limitação, o Estado destinatário seria obrigado a assumir o ônus do benefício fiscal oferecido pelo Estado remetente.

No aludido Anexo Único do Decreto nº 14.213/12, consta o tipo da mercadoria, o benefício concedido, a legislação do Estado de origem que o concede e, por fim, o crédito permitido neste Estado da Bahia em função do efetivo pagamento do ICMS pelo fornecedor em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto.

Portanto, não se trata de presunção de benefícios fiscais, como alega o recorrente, mas de efetivo crédito outorgado pela legislação do Estado de origem das mercadorias, específicas e regulamentadas em normas estaduais e, em consequência, com carga tributária aquém ao valor do imposto destacado no documento fiscal, cujo crédito fiscal foi apropriado em sua inteireza pelo adquirente, visto que o recorrente não realizou o estorno da parte correspondente ao benefício fiscal, razão do lançamento de ofício em espécie, com base no demonstrativo que o fundamenta.

Ressalte-se que, por se tratar de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, melhor que ninguém, o próprio recorrente poderia comprovar suas alegações sobre benefício fiscal pelo remetente, em que pese nada influir no crédito indevido, caso não se observe os limites fixados no art. 2º, parágrafo único, do Decreto nº 14.213/2012, ou seja, de o contribuinte se apropriar do valor do crédito destacado no documento fiscal e proceder o estorno da parte correspondente ao benefício fiscal, mantendo apenas a parte do crédito efetivamente cobrado na unidade federada de origem.

Diante de tais considerações, concluo como subsistente a infração 8.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário para manter a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE (Infração 2)

Peço vênias para discordar do i. Relator em relação ao posicionamento adotado na infração 2 pelos argumentos abaixo expostos.

A infração 02 versa sobre utilização indevida de crédito fiscal de ICMS de R\$748.239,65, relativo a aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias, sob CFOP 1.252 e 1.253, nos meses de fevereiro a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015;

Tal imputação diz respeito ao crédito relativo à aquisição de energia elétrica consumida no estabelecimento autuado, cuja atividade principal é o comércio atacadista dos produtos alimentícios.

Restou claramente demonstrado pelo patrono da empresa que as operações realizadas no estabelecimento autuado dizem respeito ao congelamento e/ou resfriamento das mercadorias produzidas pela recorrente, sendo tal procedimento uma continuidade do processo industrial da empresa, passando os produtos por diversas etapas até que chegue ao consumidor final, em condições ideais para consumo.

Ao contrário do entendimento do i. Relator, entendo ser devido o crédito relativo a aquisição de energia elétrica consumida no estabelecimento autuado, eis que as operações tratadas no CD (Centro de Distribuição) nada mais são do que uma extensão das operações realizadas no

processo industrial (REsp 1109298/RS). Não há como conceber uma separação em tais procedimentos, uma vez que o congelamento, além de obrigatório, faz parte do próprio processo industrial e de manutenção das mercadorias.

Todavia, afirmou o i. Relator que: *admitindo-se a hipótese de o estabelecimento autuado ser considerado uma extensão do industrial, mesmo assim, o congelamento e resfriamento de alimentos para simples conservação do produto trata-se de uma atividade pós industrial, o qual não enseja o direito ao crédito do ICMS das aquisições de energia elétrica consumida neste sentido*

Ora, diferentemente do entendimento aqui exposto, defendo a ideia de que o congelamento das mercadorias também é uma extensão do processo produtivo, não havendo eu se falar em etapa pós-industrial de tais operações.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, entendendo pela Improcedência da infração 2.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria quanto à infração 2, com voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298616.0003/16-0**, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.026.392,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, VII, “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 2) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infração 2) – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Elde Santos Oliveira e Luiz Augusto Fernandes Dourado.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE
(Infração 2)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS